

## SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**3277** *Pleno. Sentencia 11/2024, de 18 de enero de 2024. Cuestión de inconstitucionalidad 2577-2023. Planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en relación con el artículo 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. Límites materiales de los decretos leyes: nulidad de las modificaciones introducidas, con efectos desde el 1 de enero de 2016, en la regulación del impuesto sobre sociedades. Voto particular.*

ECLI:ES:TC:2024:11

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, presidente, y las magistradas y magistrados doña Inmaculada Montalbán Huertas, don Ricardo Enríquez Sancho, doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, doña María Luisa Segoviano Astaburuaga, don César Tolosa Tribiño y doña Laura Díez Bueso, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

## SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, por posible vulneración del art. 86.1 CE. Han comparecido y formulado alegaciones el Gobierno, el fiscal general del Estado y la entidad Globalia Corporación Empresarial, S.A. Ha sido ponente el magistrado don César Tolosa Tribiño.

**I. Antecedentes**

1. El día 19 de abril de 2023 tuvo entrada en el registro general de este tribunal el auto de 3 de marzo de 2023 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que acuerda plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social (en adelante, Real Decreto-ley 3/2016), por posible vulneración del art. 86.1 CE. Los apartados primero y segundo del art. 3.1 de la citada norma modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS), para añadir una nueva disposición adicional decimoquinta y dar nueva redacción a la disposición transitoria decimosexta, respectivamente. Al auto se acompaña el testimonio de las actuaciones del procedimiento ordinario núm. 575-2017, tramitado a instancia de la entidad Globalia Corporación Empresarial, S.A. (en adelante, Globalia, S.A.).

2. Los antecedentes de hecho de la presente cuestión de inconstitucionalidad son, en síntesis, los siguientes:

a) La entidad Globalia, S.A., interpuso un recurso contencioso-administrativo directo contra la Orden Ministerial HFP/399/2017, de 5 de mayo («Boletín Oficial del Estado» de 9 de mayo), por considerarla contraria a Derecho, en cuanto que plasmaba en el modelo de autoliquidación del impuesto sobre sociedades, tanto a nivel individual (modelo 200), como consolidado (modelo 220), para el ejercicio 2016, lo establecido en el Real Decreto-ley 3/2016. La demanda argumentaba que la citada orden debía ser declarada nula de pleno derecho, en la medida en que la norma que desarrolla contraviene diversos preceptos constitucionales; por ello, mediante otrosí, solicitaba el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016.

b) Una vez tramitado el recurso, y tras diversos señalamientos para votación y fallo, por providencia de fecha 9 de julio de 2020 se acordó oír a las partes sobre el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 3.1, apartados uno y dos, del Real Decreto-ley 3/2016. Mediante una posterior providencia de 13 de enero de 2021, se acordó, asimismo, oír al Ministerio Fiscal.

El día 23 de marzo de 2021, la Sala dictó un auto por el que se acordaba plantear la cuestión de inconstitucionalidad, que fue inadmitida por ATC 20/2022, de 26 de enero, por no cumplir los requisitos procesales relativos a la adecuada formulación del trámite de audiencia y al juicio de aplicabilidad y relevancia en los términos exigidos por el art. 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC).

c) Recibido el citado auto, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional acordó, por providencia de 7 de diciembre de 2022, oír de nuevo a las partes y al Ministerio Fiscal para que, en el plazo común e improrrogable de diez días, pudieran alegar sobre la pertinencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto de los citados preceptos del Real Decreto-ley 3/2016. La providencia justificaba su aplicabilidad y relevancia identificando las casillas de los modelos que resultarían afectadas por la declaración de inconstitucionalidad. Asimismo, expresaba sus dudas de constitucionalidad respecto de los arts. 9.3, 14, 31.1, 86.1 y 96 CE.

d) El Ministerio Fiscal presentó un informe de fecha 19 de diciembre de 2022 sosteniendo que «el necesario juicio de relevancia que ha de hacerse para llegar a la conclusión de que una norma con rango de ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo puede ser contraria a la Constitución, está correctamente planteado, sin que ello suponga compartirlo, y, por tanto, corresponde a la Sala resolver sobre el planteamiento de la cuestión en los términos previstos en el art. 35 LOTIC y con las consecuencias asimismo establecidas en ese artículo».

La entidad Globalia, S.A., mediante un escrito de 27 de diciembre de 2022, sostuvo la procedencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

El abogado del Estado presentó un escrito de 5 de enero de 2023 por el que se oponía a su planteamiento.

3. El auto de planteamiento, tras sintetizar la controversia que da origen a la cuestión de inconstitucionalidad, razona en los términos que seguidamente se resumen.

a) Explica el cumplimiento de los presupuestos procesales, en particular, el cumplimiento del trámite de audiencia común a las partes y al Ministerio Fiscal.

A continuación, acota las dudas de constitucionalidad respecto de las expuestas en el trámite de audiencia, para excluir las relativas a los arts. 9.3, 14, 31.1 y 96 CE. Razona por qué dichas dudas no deben mantenerse, pues entiende que las modificaciones analizadas no son retroactivas, no vulneran el principio de igualdad por el hecho de tomar la cifra de negocios como criterio de delimitación y que el control de convencionalidad es una mera regla de selección del Derecho aplicable, luego no existe lesión del art. 96 CE.

De esta forma, mantiene tan solo la duda relativa a si el art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, puede infringir el límite material del decreto-ley por afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 86.1 CE, en conexión con el art. 31.1 CE).

b) A continuación, identifica de forma precisa los preceptos del Real Decreto-ley 3/2016 afectados por las dudas de constitucionalidad, que son los siguientes:

El art. 3.1, apartado primero, añade una disposición adicional decimoquinta a la LIS, mediante la cual se regulan determinados límites a la compensación de bases imponibles negativas y a las deducciones para evitar la doble imposición que pueden aplicar las grandes empresas a partir del 1 de enero de 2016.

El art. 3.1, apartado segundo, modifica la disposición transitoria decimosexta LIS, para añadir un nuevo apartado tercero, en virtud del cual se establece la obligación de integrar en la base imponible los deterioros que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores, a razón de una quinta parte por año, durante un plazo de cinco años a partir del día 1 de enero de 2016.

El auto explica que el recurso tiene por objeto la impugnación directa de la Orden Ministerial HFP/399/2017, y que la conexión entre esta orden y los preceptos con rango de ley de cuya constitucionalidad duda el órgano judicial viene dada porque aquella aprueba los modelos del impuesto sobre sociedades correspondientes al ejercicio 2016, tanto a nivel individual (modelo 200), como consolidado (modelo 220), plasmando en cada uno de dichos modelos las distintas modificaciones operadas en la LIS por el Real Decreto-ley 3/2016. Indica de forma pormenorizada las casillas que quedan afectadas por las modificaciones respecto de los modelos del impuesto vigentes con anterioridad.

Argumenta que la orden que aprueba los modelos de declaración se recurre por la indebida utilización del real decreto-ley, existiendo una íntima conexión entre las obligaciones tributarias formales y materiales, por lo que las primeras pueden impugnarse por ser inconstitucionales. Razona que la decisión del proceso depende de la validez de las normas con rango de ley que se cuestionan, que pueden ser inconstitucionales por haberse aprobado mediante un instrumento normativo con el que no se puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

c) El órgano judicial justifica sus dudas de constitucionalidad en la doctrina sentada por la STC 78/2020, de 1 de julio, atendiendo a la cual identifica tres extremos para concluir que ha existido afectación del deber de contribuir: (i) el tributo en el que ha incidido el precepto controvertido es el impuesto sobre sociedades, que constituye un pilar básico de la imposición directa en España; (ii) los elementos del tributo que han resultado alterados por el precepto controvertido son la base imponible, es decir, un elemento estructural del tributo esencial en la cuantificación del tributo, en cuanto a los límites a la compensación de bases imponibles aplicables a las grandes empresas y al establecimiento de un nuevo régimen en relación con la reversión de las pérdidas por deterioro que hayan resultado fiscalmente deducibles; y la cuota líquida, por lo que se refiere a los límites a las deducciones para evitar la doble imposición; y (iii) respecto a la naturaleza y alcance de la concreta regulación, explica que se produce una alteración sustancial en la determinación de la base imponible y en la cuantificación de la cuota líquida del impuesto sobre sociedades.

Para el órgano promotor de la cuestión, la incidencia de las medidas incorporadas por el Real Decreto-ley 3/2016, respecto al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, queda evidenciada en su propio preámbulo, que hace referencia a la adopción de tres medidas «de relevancia» con «un ensanchamiento de las bases imponibles de las entidades españolas» para «asegurar el nivel de recaudación adecuado de esta figura impositiva». Por lo cual, considera que se ha afectado de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, al incidir en la determinación de la carga tributaria resultante del impuesto sobre sociedades, trasgrediendo los límites materiales del decreto-ley.

Si así se concluyera por el Tribunal Constitucional, «esa declaración determinaría directamente el sentido del fallo del presente recurso», dado que la Orden Ministerial HFP 399/2017 recoge en los modelos del impuesto sobre sociedades las medidas tributarias incorporadas por el art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016. Así pues, termina concluyendo que la inconstitucionalidad de la norma acarrea la de la orden que la desarrolla.

4. El Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Tercera, acordó admitir a trámite la cuestión, mediante providencia de 4 de julio de 2023. Reservó para sí el conocimiento del asunto [art. 10.1 c) LOTC], acordó los traslados pertinentes y la publicación en el «Boletín Oficial del Estado», lo que tuvo lugar el 8 de julio siguiente.

5. Mediante ATC 355/2023, de 4 de julio, el Pleno aceptó la solicitud de abstención formulada por el magistrado don Juan Carlos Campo Moreno al amparo de lo previsto en los arts. 217 y 221 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, por haber participado, en su condición de diputado, en la votación por la que se convalidó el Real Decreto-ley 3/2016.

6. El Senado se personó mediante escrito registrado en este tribunal el día 12 de julio de 2023, ofreciendo su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. Lo mismo hizo el Congreso de los Diputados, por escrito registrado el día 27 de julio de 2023.

7. El abogado del Estado se personó en las actuaciones mediante un escrito registrado el día 26 de julio de 2023 y formuló sus alegaciones solicitando la desestimación íntegra de la cuestión, con base en los argumentos siguientes:

a) Comienza afirmando que concurren los presupuestos formales y materiales para el empleo del decreto-ley como instrumento normativo. Tras exponer la doctrina constitucional aplicable, aduce que el Real Decreto-ley 3/2016 se dictó en una situación de extraordinaria y urgente necesidad. En concreto, como consecuencia de la exigencia manifestada por las autoridades comunitarias para que el Reino de España diera cumplimiento al objetivo de déficit público. Se refiere a la Decisión (UE) 2016/1222 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se indicó a España que no ha tomado medidas eficaces para seguir la Recomendación de 21 de junio de 2013 del Consejo, conforme a la cual se fijaban objetivos anuales de déficit público para el periodo 2013-2016. Aclara que el siguiente 2 de agosto de 2016, el Consejo aprobó otra decisión por la que se formulaba «una advertencia a España para que adopte medidas dirigidas a una reducción del déficit que se considera necesaria para poner remedio a la situación de déficit excesivo» y se fijaba una senda de ajuste, cuyo incumplimiento podía dar lugar a diferentes y muy relevantes consecuencias, como multas, suspensión del pago de fondos comunitarios, etc.

Concluye afirmando que la situación económica hacía imprescindible garantizar el cumplimiento de los objetivos de déficit marcados por el Consejo de la Unión Europea, tanto para el año 2016 como para 2017, y a ello se encaminaron las medidas tomadas en los Reales Decretos-leyes 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (en adelante, Real Decreto-ley 2/2016) y 3/2016.

b) Con cita de las SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 2, recuerda que es posible mediante la figura del real decreto-ley establecer, modificar o derogar prestaciones patrimoniales de carácter público. Sin embargo, reconoce que no puede incidirse en la determinación de la carga tributaria de manera que afecte al deber general de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos mediante un sistema tributario justo. A su juicio, queda claro que el Real Decreto-ley 3/2016 no crea *ex novo* un tributo, sino que solo introduce modificaciones en relación con uno preexistente.

Además, con las modificaciones introducidas tampoco se está afectando al deber de contribuir, como se puede demostrar con la denominada «teoría de los tres pasos» acuñada en la citada STC 73/2017, según la cual se debe examinar: (i) el tributo concreto en que ha incidido el decreto-ley, constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o

medida en que interviene el principio de capacidad económica; (ii) los elementos del impuesto que han resultado alterados por este excepcional modo de producción normativa; y (iii) cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación aprobada.

La disposición adicional decimosexta LIS, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2016 (art. 3.1, apartado segundo), modifica la manera de efectuar la reversión de los deterioros, pero lo hace sobre una obligación que ya existía. Destaca que la pérdida producida o el beneficio obtenido en la adquisición de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, tanto desde un punto de vista económico como contable o fiscal, únicamente puede llegar a conocerse cuando finaliza la inversión, bien porque se transmitan esos valores representativos, o bien porque se produzca la extinción de la entidad participada. Hasta ese momento, lo que se produce es, en aplicación del principio de prudencia, un examen periódico del valor de las participaciones que puede determinar la posibilidad de que se produzca una pérdida en el futuro que, no obstante, puede revertir en ejercicios posteriores si cambian las circunstancias consideradas.

En el caso analizado, el elemento esencial a tener en cuenta –y que lo diferencia de otros supuestos concretos que fueron objeto de sentencias del Tribunal Constitucional– es que, con carácter previo a la reversión obligatoria por quintas partes, se ha producido una deducción fiscal consecuencia del deterioro de las participaciones. Es decir, ya se computó una renta negativa.

De hecho, la deducibilidad fiscal de esos deterioros se pudo producir durante varios ejercicios (desde 2008 hasta 2012) apartándose del régimen contable en la medida en que su imputación en la base imponible no estaba condicionada al registro contable de gasto alguno (es decir, no se exigía que existiera una dotación contable por deterioro de esas participaciones en entidades).

El abogado del Estado pone de manifiesto la peculiar naturaleza del tratamiento fiscal dado a los deterioros de valores representativos de la participación en otras entidades que ha pasado en la historia reciente del impuesto por diferentes soluciones, que son alternativas legítimas en la regulación de esta materia que –subraya– tienen un carácter esencialmente temporal, a la espera de que la finalización de la inversión determine la existencia de pérdida o beneficio.

La reversión obligatoria por quintas partes que se analiza no deja de ser otra opción legítima de ese tratamiento temporal de las dotaciones por deterioro de participaciones. En todo caso, no debe olvidarse que la reversión que se integre en la base imponible incrementa el valor fiscal de las participaciones y ello, lógicamente, tendrá su reflejo en el momento en que se produzca la transmisión de las mismas o la extinción de la entidad participada.

Por ello, difícilmente puede entenderse producida la afección esencial en el deber constitucional de contribuir que proclama el auto de planteamiento, dada la naturaleza, finalidad y entidad de la reforma del régimen de reversión.

c) Una conclusión similar debe alcanzarse en relación con la modificación referida a los límites a la compensación de bases imponibles negativas. Al igual que sucede con la reversión obligatoria, la limitación de la compensación de bases imponibles negativas no es una novedad en la configuración del tributo, sino un cambio de mecánica en relación con obligaciones preexistentes.

En consecuencia, difícilmente pueden cumplirse los tres pasos que el Tribunal Constitucional ha determinado para considerar afectado el deber constitucional de contribuir, cuando es claro que la naturaleza y alcance de esta nueva regulación carece de una trascendencia esencial en la configuración del tributo y en la posición cualitativa y cuantitativa de los contribuyentes.

8. La entidad Globalia, S.A., mediante un escrito registrado el día 26 de julio de 2023, solicitó que se la tuviera por personada y le fuera concedido un plazo de quince días para formular alegaciones. Este tribunal, mediante diligencia de ordenación del secretario de justicia del Pleno de 4 de septiembre de 2023 acordó tenerla por personada y, conforme establece el art. 37.2 LOTC, concederle un plazo de quince días para formular las alegaciones que estimara convenientes.

9. El fiscal general del Estado presentó su informe en el registro general de este tribunal el día 14 de septiembre de 2023. En él interesa la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad, por las razones que se exponen a continuación:

a) Tras resumir los antecedentes y el contenido del auto de planteamiento, argumenta que ha de partirse de la doctrina sentada en la STC 78/2020, que resuelve una cuestión de inconstitucionalidad que está muy relacionada con la presente, puesto que se refería a los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades. Considera que, para resolver este proceso, debe seguirse el procedimiento de análisis de dicha sentencia en la que se resume la doctrina constitucional sobre el uso del decreto-ley en materia tributaria.

b) El impuesto sobre sociedades, como señala el preámbulo de su ley reguladora, «constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, encontrando ambas figuras su razón de ser en el art. 31 CE, que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente». Asimismo, cita las SSTC 73/2017, FJ 3 a), y 78/2020, FJ 4 a), que han corroborado que este impuesto se puede considerar como una de las piezas básicas del sistema tributario.

c) A continuación, examina los elementos del tributo que han sido alterados por las normas cuestionadas. En primer lugar, el art. 3.1, apartado primero, del Real Decreto-ley 3/2016 añade una disposición adicional decimoquinta a la LIS mediante la cual se afecta directamente a la determinación de la base imponible, y, por lo tanto, a un elemento esencial del impuesto, que resulta notoriamente aumentado por las normas cuestionadas, ya que se acota la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. En la misma disposición adicional se limita igualmente la aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición, afectando a la cuota líquida del impuesto.

Por otro lado, el art. 3.1, apartado segundo, del Real Decreto-ley modifica la disposición transitoria decimosexta LIS para incrementar la base imponible mediante una reversión automática de deterioros deducidos, lo que incide en la base imponible.

d) Finalmente, debe valorarse la naturaleza y el alcance de la regulación introducida. El fiscal general del Estado apunta que, según la parte recurrente, por la primera norma (límite a la compensación de bases imponibles negativas), tuvo que aplicar un ajuste fiscal por importe de 1 000 000 euros; por la segunda (límite a las deducciones por doble imposición), otro por importe de 1406,33 euros; y por la tercera (reversión automática de deterioros), otra de 2 309 969,59 euros.

Al margen de dichas cifras, el fiscal considera que es suficiente constatar la diferencia existente con las normas anteriormente vigentes para llegar a la conclusión de que se ha producido una alteración sustancial del tributo, que incide en la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, y, por tanto, en el art. 31.1 CE.

e) Por lo expuesto, concluye solicitando que las normas cuestionadas se declaren inconstitucionales y nulas por haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE.

No obstante, considera que la declaración de inconstitucionalidad no debería permitir que se puedan revisar con fundamento en ella, ni las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma.

10. El escrito de alegaciones de la entidad Globalia, S.A., tuvo entrada en el registro del Tribunal el día 22 de septiembre de 2023. Su contenido se resume a continuación:

a) Comienza analizando las condiciones para el uso del decreto-ley en materia tributaria, a partir de lo señalado en la STC 78/2020, que enjuició el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre. En primer lugar, debe concurrir el presupuesto

habilitante de la «extraordinaria y urgente necesidad». Junto al presupuesto habilitante, se debe examinar si el Real Decreto-ley 3/2016 excede el límite material previsto para los decretos-leyes en materia tributaria, por afectar al deber de contribuir. Tras enumerar las medidas introducidas por dicha norma, concluye que prácticamente se produce una reforma integral de la base imponible del impuesto sobre sociedades, elemento estructural del tributo, esencial en la cuantificación de la cuota tributaria. Afirma que la norma siembra de excepciones fiscales, por vía de decreto-ley, la ecuación de la base imponible y el resultado contable establecida por ley formal (art. 10 LIS).

Además, penetra también en la limitación de la deducción por doble imposición, operando sobre otro elemento esencial de cuantificación como es la cuota líquida. Con todo, considera que la modificación más relevante es la reversión automática de los ajustes practicados en el pasado en concepto de deterioro fiscal de cartera de las entidades participadas, por un periodo de cinco años, con independencia de que se haya producido una recuperación patrimonial en la entidad participada que provocó tal deterioro.

Con cita de las SSTC 73/2017 y 78/2020, sostiene que el impuesto sobre sociedades es una de las piezas esenciales de nuestro engranaje tributario, con una función insustituible en el reparto de la carga tributaria. En puridad lógica, y por identidad de razón con la segunda de las sentencias citadas, que declaró la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016, debería declararse la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016. Es decir, si era inconstitucional el Real Decreto-ley 2/2016, que regula los pagos fraccionados, *a fortiori* lo es el Real Decreto-ley 3/2016 que regula la obligación tributaria principal de este impuesto esencial del sistema tributario, modificando íntegramente un elemento esencial como es su base imponible.

El segundo elemento del test son los aspectos del impuesto modificados: los límites para la compensación de bases impositivas negativas y para las deducciones por doble imposición y la reversión automática del deterioro de participaciones deducido en el pasado, incluso aunque estas no hayan recuperado su valor.

En tercer y último lugar, hay que analizar la naturaleza y alcance de la regulación normativa. Al respecto, considera que puede calificarse como una reforma integral de la base imponible del impuesto, afectando a múltiples y variados aspectos en la determinación de esta medición de la capacidad económica gravada, elemento esencial en la cuantificación del tributo, que se amplía drásticamente.

En suma, considera que el Real Decreto-ley 3/2016 franquea el límite del art. 86.1 CE.

b) En segundo término, aunque se declare la inconstitucionalidad de los preceptos cuestionados del Real Decreto-ley 3/2016 por vulnerar el límite material del art. 86.1 CE, la entidad Globalia, S.A., solicita que se analicen los motivos de fondo (art. 39.2 LOTC). De lo contrario, podría frustrarse el derecho a la tutela judicial efectiva, al apreciarse solo una inconstitucionalidad por motivos formales, sin entrar a examinar el fondo. Esto podría dar lugar a que el contenido normativo del decreto-ley se incorporara a una norma con rango de ley, obligando a las entidades afectadas a promover nuevos recursos judiciales.

Por tanto, solicita que el Tribunal se pronuncie sobre la incompatibilidad de las concretas medidas fiscales adoptadas con los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica y sujeción a los convenios internacionales (arts. 9.3, 14, 31.1 y 96.1 CE).

En este sentido, argumenta que el art. 3.1, apartado segundo, del Real Decreto-ley 3/2016 vulnera el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) y de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), especialmente en cuanto a la regla de reversión de los deterioros fiscales de cartera porque somete a gravamen recuperaciones patrimoniales que no se han producido, es decir, que no son una manifestación de riqueza.

Adicionalmente, la regla de reversión automática vulnera el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE puesto que introduce un cambio normativo retroactivo. Con cita de la STC 173/1996, de 31 de octubre, subraya que la norma cuestionada no es una norma transitoria, sino la modificación retroactiva *in peius* de una norma de derecho transitorio que es aplicable a los cinco años consecutivos para los que se prevé una reversión lineal por quintas partes de un beneficio fiscal consolidado.

Lo razonado sobre el art. 3.1, apartado segundo, es también aplicable al apartado primero, que supone una ralentización del ritmo normal de compensación de bases imponibles negativas, derogando el régimen normal de compensación. Considera que es una medida puramente recaudatoria, que quiebra el principio de igualdad ante la ley (art. 14 CE), al discriminar el derecho a compensar en función de la cifra de negocios. Otro tanto cabría decir del nuevo límite al importe de las deducciones para evitar la doble imposición que establece dicho apartado primero, según el cual la suma de aquellas no podrá superar el 50 por 100 de la cuota íntegra del contribuyente. En este caso, además, podrían estarse vulnerando los convenios de doble imposición suscritos por España, en contra de lo dispuesto en el art. 96 CE.

c) Finalmente, la entidad solicita que el juicio de constitucionalidad se amplíe a aquellos preceptos afectados, por conexión o consecuencia, por la eventual declaración de inconstitucionalidad de los ajustes fiscales introducidos por el Real Decreto-ley 3/2016, con base en el art. 39.1 LOTC. En concreto, solicita que se declare inconstitucional y nulo el art. 3.7 del Real Decreto-ley 3/2016, referido a la no integración en la base imponible de las minusvalías que se pongan de manifiesto con la transmisión de participaciones regulada en el art 21.6 LIS pues, a su juicio, presenta una íntima conexión formal y material con los preceptos legales cuestionados, ya que todos se refieren al tratamiento fiscal de las pérdidas en el impuesto sobre sociedades.

11. Mediante providencia de 16 de enero de 2024, se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el día 18 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto de la cuestión de inconstitucionalidad y posiciones de las partes.

a) La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional plantea una cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social (en adelante, Real Decreto-ley 3/2016).

El apartado primero del art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016 añade una disposición adicional decimoquinta a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS), con el siguiente tenor:

«Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta ley se sustituirán por los siguientes:

– El 50 por 100, cuando en los referidos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros, pero inferior a sesenta millones de euros.

– El 25 por 100, cuando en los referidos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de sesenta millones de euros.

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por 100 de la cuota íntegra del contribuyente.»



El apartado segundo del art. 3.1 del citado decreto-ley, modifica la disposición transitoria decimosexta LIS, añadiéndole un nuevo apartado tercero, con la siguiente redacción:

«En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del impuesto sobre sociedades en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.»

Con las normas transcritas se introducen, con efectos a partir de 1 de enero de 2016, tres modificaciones en la regulación del impuesto sobre sociedades cuyo efecto común es incrementar la recaudación de esta figura impositiva. En expresión del preámbulo (apartado II, párrafo segundo) del Real Decreto-ley 3/2016, las medidas buscan un «ensanchamiento» de la base imponible y «asegura[r] el nivel de recaudación adecuado». En esencia, los cambios son los siguientes:

(i) Se regula la compensación de bases imponibles negativas que pueden aplicar las grandes empresas (aquellas cuya cifra de negocios sea superior a veinte millones de euros), estableciendo topes máximos más severos que los vigentes hasta ese momento.

(ii) Se introduce *ex novo* un límite a las deducciones para evitar la doble imposición que pueden aplicar las grandes empresas, de modo que la suma conjunta de tales deducciones no podrá superar el 50 por 100 de la cuota íntegra de la entidad.

(iii) Se establece la obligación de integrar en la base imponible los deterioros (pérdida de valor) que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores, a razón de una quinta parte por año, durante un plazo de cinco años. Esta integración será automática, por lo que el incremento de la base imponible se producirá, aunque las participaciones que generaron en su momento el deterioro deducible no hayan recuperado efectivamente su valor. A diferencia de las medidas (i) y (ii), que van dirigidas exclusivamente a las grandes empresas, esta tercera es aplicable a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades.

b) El órgano judicial promotor de la cuestión invoca el precedente de la STC 78/2020, de 1 de julio, recaída respecto del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (en adelante, Real Decreto-ley 2/2016). Según el auto, como en aquel caso, las medidas cuestionadas han afectado de modo sustancial al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, trasgrediendo con ello los límites materiales del real decreto-ley.

El fiscal general del Estado y la entidad Globalia, S.A., comparten la valoración que hace el órgano judicial, destacando la similitud de este asunto con el que fue resuelto en la citada STC 78/2020. Además, la entidad recurrente en el proceso *a quo* interesa que, aunque se declare la inconstitucionalidad por infringir el límite material del art. 86.1 CE, se analicen también los motivos de fondo, en relación con la posible vulneración de los arts. 9.3 (seguridad jurídica), 14 (igualdad), 31.1 (capacidad económica) y 96 CE (incumplimiento de los convenios de doble imposición suscritos por España). Asimismo,

solicita, con base en el art. 39.1 LOTC, que se declare inconstitucional y nulo el art. 3.7 del Real Decreto-ley 3/2016, por el que se dispone la no integración en la base imponible de las minusvalías que se pongan de manifiesto con la transmisión de participaciones, pues, a su juicio, presenta una íntima conexión formal y material con los preceptos legales cuestionados.

Por el contrario, el abogado del Estado solicita que se desestime la cuestión de inconstitucionalidad, argumentando que las normas cuestionadas tienen un carácter esencialmente temporal y no son una novedad esencial en la configuración del tributo, sino un cambio de mecánica en relación con obligaciones preexistentes.

## 2. Doctrina constitucional sobre el uso del real decreto-ley en materia tributaria.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional acota su duda a la posible vulneración del límite material del decreto-ley, tras razonar por qué la ha despejado en relación con el resto de los motivos expuestos en el trámite de audiencia. Por tanto, debemos comenzar recordando la doctrina constitucional sobre el uso del decreto-ley en materia tributaria, que se puede sintetizar en los siguientes términos:

a) Cuando la Constitución autoriza el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, dispone que tenga lugar «con arreglo a la ley» (art. 31.3 CE), de modo que «cualquier prestación patrimonial de carácter público, de naturaleza tributaria o no, debe fijarse por la propia ley o con arreglo a lo dispuesto en la misma» (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 7, 9 y 10; 3/2003, de 16 de enero, FJ 4; 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 2)» STC 78/2020, FJ 3. Ahora bien, «de la misma manera que la Constitución ha sometido al imperio de la ley, con carácter general, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuando tienen naturaleza tributaria, ha condicionado los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, pues no solo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de presupuestos como instrumento a través del cual 'crear tributos' (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE)» (SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5; 139/2016, de 21 de julio, FJ 6, y 73/2017, FJ 2)» (STC 78/2020, FJ 3).

Del hecho de que el establecimiento de prestaciones patrimoniales «de carácter público» esté sujeto al principio de reserva de ley (art. 31.3 CE) «no se deriva necesariamente que la citada materia se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la misma siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no 'afecte' en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas (SSTC 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4; y 83/2014, FJ 5, y en sentido similar, SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 8; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9, y 73/2017, FJ 2)» (STC 78/2020, FJ 3). «Ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional, entonces, para que mediante un decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre que concurra una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este instrumento normativo y que, mediante él, no se afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE (entre otras, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4; 182/1997, FJ 6; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 139/2016, FJ 6; 73/2017, FJ 2)» (*ibidem*).

b) Para interpretar el límite material del art. 86.1 CE y, por tanto, determinar si ha existido «afectación» del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE, el Tribunal tiene declarado que el decreto-ley «no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la

determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo» vulnerando, en consecuencia, el art. 86.1 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario [SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6; 35/2017, de 1 de marzo, FJ 5; 73/2017, FJ 2; 78/2020, FJ 3; 156/2021, de 16 de septiembre, FJ 6, y 17/2023, de 9 de marzo, FJ 3 A)].

A fin de valorar si se ha producido dicho efecto, es preciso tener en cuenta, en cada caso, «en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» [SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7; 83/2014, FJ 5; 73/2017, FJ 2; 156/2021, FJ 6, y 17/2023, FJ 3 A)].

c) Debemos reparar especialmente en la ya citada STC 78/2020, que declaró inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016. Por medio de esta norma se habían incrementado los pagos fraccionados (pagos a cuenta) de las grandes empresas en el impuesto sobre sociedades, medida que este tribunal consideró que vulneraba el art. 86.1 CE porque: (i) modificaba la normativa del impuesto sobre sociedades, que constituye uno de los pilares estructurales del sistema tributario; (ii) lo hacía incidiendo en tres elementos esenciales de la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados: la base de cálculo, el porcentaje aplicable y la cuantía del ingreso; y (iii) el alcance de la modificación era notable, habiéndose estimado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) que supuso un aumento de la recaudación de casi un 9 por 100 en el año 2016 (FJ 5).

3. Aplicación al caso. Vulneración del art. 86.1 CE, por exceder el límite material del decreto-ley.

A) La aplicación de la doctrina expuesta en el fundamento jurídico anterior nos exige analizar los siguientes aspectos de las medidas tributarias cuestionadas por el órgano judicial:

a) El tributo al que se refieren es el impuesto sobre sociedades, que constituye un «pilar básico de la imposición directa en España» (preámbulo de la LIS, apartado I, párrafo primero) y una «pieza básica del sistema tributario» [SSTC 73/2017, FJ 3 a), y 78/2020, FJ 4 a)].

b) Los elementos del tributo modificados son la base imponible (art. 10 LIS), en el caso de las restricciones a la compensación de bases imponibles negativas y de la obligación de revertir los deterioros deducidos en ejercicios anteriores; y la cuota líquida (art. 30 LIS), en el caso del límite fijado a las deducciones por doble imposición. Las normas debatidas incrementan ambos parámetros, que son estructurales en el impuesto sobre sociedades, pues con ellos se mide la capacidad económica gravada por esta figura (base imponible) y se concreta la cuantía de la obligación tributaria principal (cuota líquida).

c) Por último, respecto del alcance de las modificaciones, el preámbulo del Real Decreto-ley 3/2016 (apartado II, párrafo segundo) las considera «de relevancia». Esto se confirma a la vista del «Informe de los proyectos y líneas fundamentales de presupuestos de las administraciones públicas: proyecto de presupuestos generales del estado 2017» elaborado por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal el día 25 de abril de 2017 con base en el mandato previsto en el art. 17.1 de la Ley

Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. En dicho informe se hace constar lo siguiente:

«El proyecto de presupuestos generales del Estado para 2017 (en adelante, PGE) prevé un incremento de los ingresos tributarios totales antes de cesión de un 7,9 por 100 respecto al cierre de 2016. Este incremento se basa, fundamentalmente, en el dinamismo de las principales variables macroeconómicas, así como en los efectos de las medidas normativas aprobadas en el Real Decreto-ley 3/2016 (dichas medidas están detalladas en el recuadro 1). Los ingresos tributarios que corresponden finalmente al Estado aumentan un 7,2 por 100, resultado de la incidencia del sistema de financiación» (pág. 18).

El recuadro 1 al que se refiere el párrafo extractado recoge la previsión de impacto recaudatorio de las medidas cuestionadas, en los términos siguientes (cursiva añadida):

«1) Medidas relativas al impuesto sobre sociedades [...]

a) Limitación bases imponibles negativas y de la deducción por doble imposición. La compensación de las bases imponibles negativas se limita al 25 por 100 y 50 por 100, según la cifra de negocios de las empresas, para periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. Cabe recordar que esta medida ya había estado en vigor hasta el año 2015. Además, se establece un nuevo límite para la aplicación de deducciones por doble imposición generadas o pendientes de compensar, que se cifra en el 50 por 100 de la cuota íntegra. *El Gobierno ha facilitado información sobre el impacto de esta medida, estimado en 2220 millones de euros.*

b) Reversión de las pérdidas por deterioros. Hasta 2012 eran fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro de la participación en fondos propios. Desde 2013 dejan de ser fiscalmente deducibles, pero se mantenía el deterioro dotado hasta ese año (Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras). Con efectos desde 2016 se obliga a la reversión en un plazo de cinco años del stock de las provisiones dotadas hasta 2012. *El Gobierno cuantifica la medida en 2000 millones de euros para 2017.»* (pág. 19).

Como indica el citado informe, el Gobierno atribuyó a las concretas medidas cuestionadas en el presente proceso un impacto recaudatorio adicional de 4220 millones de euros en 2017 (de los que 2220 millones de euros correspondían al límite a la compensación de bases imponibles negativas y a las deducciones por doble imposición de las grandes empresas –art. 3.1, apartado primero del Real Decreto-ley 3/2016–; y 2000 millones de euros a la reversión de las pérdidas por deterioros –art. 3.1, apartado segundo–). Dado que el presupuesto de dicho año estimaba la recaudación del impuesto sobre sociedades en 24 399 millones de euros (Ministerio de Hacienda y Función Pública: «Presentación del proyecto de PGE para 2017», pág. 152), se colige que el aumento de la recaudación que se calculó obtener gracias a las normas discutidas fue de un 21 por 100.

Por su parte, el «Informe anual de recaudación tributaria año 2016» elaborado por la AEAT afirma lo siguiente (cursiva añadida):

«La base imponible agregada de los principales impuestos aumentó un 4,3 por 100, casi dos puntos más que el año anterior. *Una parte significativa de esta subida se relaciona con el impacto alcista que sobre la base del impuesto sobre sociedades tuvieron las medidas adoptadas en el Real Decreto-ley 3/2016.»* (pág. 7).

Por consiguiente, tanto el preámbulo de la norma como las previsiones recaudatorias que la acompañaban coincidían en que las medidas cuestionadas tenían un notable impacto recaudatorio.

B) En este sentido, cabe apreciar una estrecha conexión entre el Real Decreto-ley 2/2016 y el Real Decreto-ley 3/2016 ahora analizado. Así lo subraya tanto el abogado

del Estado, cuando enmarca ambas normas en las medidas para la reducción del déficit exigidas por el Consejo de la Unión Europea, como el preámbulo (apartado I) del Real Decreto-ley 3/2016, cuando afirma lo siguiente (cursiva añadida):

«En este sentido, el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, modificó el régimen legal de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades, incorporando a las arcas públicas el deseable volumen de ingresos, para favorecer el cumplimiento de los objetivos marcados a nivel de la Unión Europea.

Ahora, con este real decreto-ley se adoptan diversas medidas dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas *que vienen a completar las contenidas en aquel* y que guiarán a la economía española por una senda de crecimiento y creación de empleo, compatible con el cumplimiento de nuestros compromisos de consolidación fiscal alcanzados en el ámbito de la Unión Europea.»

Como exponen los párrafos transcritos, el Real Decreto-ley 3/2016 viene a «completar» las medidas del anterior Real Decreto-ley 2/2016, referidas a los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades, que son pagos a cuenta o anticipos del impuesto definitivo, que se van ingresando a lo largo del periodo impositivo. La recaudación adicional derivada del incremento de tales pagos era provisional, salvo que viniera acompañada de una modificación de las normas que determinan el cálculo de la obligación tributaria principal. De no ser así, los contribuyentes podrían recuperar lo anticipado mediante los pagos fraccionados cuando, al año siguiente, presentasen la declaración-liquidación del impuesto, obteniendo las devoluciones correspondientes.

Precisamente, las medidas del Real Decreto-ley 3/2016 aquí controvertidas tienen el efecto de incrementar la cuantificación definitiva del impuesto sobre sociedades y consolidar así el aumento de recaudación derivado de los mayores pagos fraccionados establecidos en el Real Decreto-ley 2/2016. Para ello, la norma controvertida en el presente proceso modifica, por un lado, la base imponible (reduciendo la compensación de bases imponibles negativas y obligando a revertir los deterioros deducidos en ejercicios anteriores), aumento que se traducirá en una mayor cuota líquida; y, por otro, incide directamente sobre esta última, al limitar las deducciones por doble imposición que se pueden restar de la cuota íntegra para obtener la cuota líquida.

En suma, las medidas reguladas en los preceptos que se cuestionan en este proceso han tenido, tanto en conjunto, como aisladamente consideradas, un impacto notable en los elementos estructurales (base imponible y cuota líquida) de una pieza fundamental del sistema tributario como es el impuesto sobre sociedades, afectando con ello a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo.

C) No obstan a la conclusión anterior los argumentos que esgrime de contrario el abogado del Estado. Respecto de que las medidas enjuiciadas solo tienen un efecto temporal de anticipar la recaudación, en la STC 78/2020 ya concluimos que un alza en los pagos fraccionados, que son provisionales por naturaleza, «durante un lapso de tiempo determinado, pero suficientemente relevante, incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (fundamento jurídico 5). Por consiguiente, el que en algunos casos las medidas aprobadas tengan únicamente el efecto de anticipar la carga tributaria de ejercicios futuros no excluye que afecten al deber de contribuir.

Tampoco puede acogerse el argumento de que las reglas cuestionadas se limitan a introducir un «cambio de mecánica» en relación con obligaciones preexistentes. Es cierto que la reversión de pérdidas por deterioro deducidas en el pasado y el endurecimiento de la restricción a la compensación de bases imponibles negativas operan sobre normas que ya estaban vigentes cuando se aprobó el Real Decreto-ley 3/2016. Pero la clave es que, por su objeto, contenido y relevancia, confirmada en el preámbulo y en las previsiones de impacto recaudatorio, son medidas que no podían aprobarse mediante dicho instrumento normativo.

En definitiva, si el Real Decreto-ley 2/2016 afectaba al deber de contribuir, por modificar de manera sustancial la cuantificación de los pagos fraccionados (a cuenta) del impuesto sobre sociedades, *a fortiori* lo hace el Real Decreto-ley 3/2016, que hace lo propio respecto de la obligación tributaria principal, con medidas que «vienen a completar las contenidas en aquel» (apartado I del preámbulo).

En consideración a todo lo expuesto, debemos concluir que, con la aprobación mediante decreto-ley de los preceptos cuestionados, se ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE, vulnerando lo dispuesto en el art. 86.1 CE, por lo que se declaran inconstitucionales y nulos.

### 3. bis. Ampliación del canon de enjuiciamiento y del objeto del proceso.

La entidad Globalia, S.A., solicita que: (i) aunque la cuestión de inconstitucionalidad fuera estimada por apreciarse la vulneración del límite material del art. 86.1 CE –como así ha sido–, este tribunal entre a analizar otras vulneraciones, por ser el contenido de los preceptos cuestionados contrario a los arts. 9.3, 14, 31.1 y 96.1 CE; y (ii) se declare también inconstitucional y nulo, por conexión o consecuencia (art. 39.1 LOTC), el art. 3.7 del Real Decreto-ley 3/2016, que establece la no integración en la base imponible de las minusvalías que se pongan de manifiesto con la transmisión de determinadas participaciones en entidades.

(i) En primer lugar, la parte actora en el proceso *a quo* interesa la ampliación del canon de enjuiciamiento a los motivos de inconstitucionalidad que el órgano judicial expuso en el trámite de audiencia, pero luego excluyó expresamente del auto de planteamiento.

Al respecto, y siguiendo el mismo criterio que cuando enjuiciamos el Real Decreto-ley 2/2016, debemos concluir que, una vez declarada la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos cuestionados por infracción del límite material del art. 86.1 CE, no procede entrar a conocer de otras posibles lesiones (STC 78/2020, FJ 6).

(ii) En segundo término, sobre la solicitud de que se declare la inconstitucionalidad del art. 3.7 del Real Decreto-ley «por conexión o consecuencia», debemos recordar, conforme a nuestra consolidada doctrina, que esta es una prerrogativa del Tribunal que no puede ser objeto de pretensión de parte (por todas, STC 109/2021, de 13 de mayo, FJ 2).

En cualquier caso, el Tribunal aprecia que la no integración en la base imponible del impuesto sobre sociedades de las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, según dispone el art. 3.7 del Real Decreto-ley 3/2016, es una medida independiente de las incluidas en el auto de planteamiento. Ciertamente, se refiere también al tratamiento de las pérdidas en el impuesto sobre sociedades, pero su contenido es diferente y desvinculado del que tienen las normas aquí enjuiciadas, por lo que no procede extender nuestro pronunciamiento a dicho precepto (por todas, STC 151/2017, de 21 de diciembre, FJ 8).

### 4. Efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Antes del fallo es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hizo la STC 78/2020, FJ 6. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)].

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que la disposición adicional decimoquinta y el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3.1, apartados uno y dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a dieciocho de enero de dos mil veinticuatro.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Ricardo Enríquez Sancho.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—María Luisa Segoviano Astaburuaga.—César Tolosa Tribiño.—Laura Díez Bueso.—Firmado y rubricado.

*Voto particular que formula el magistrado don Enrique Arnaldo Alcubilla a la sentencia que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023*

En el ejercicio de la facultad que me confiere el art. 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) y con el debido respeto a la opinión de mis compañeros, formulo este voto particular por las razones ya defendidas en su momento durante la deliberación y en los términos que expongo a continuación.

Comparto la fundamentación de la sentencia y las razones que la llevan a apreciar la inconstitucionalidad del artículo 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. Disiento únicamente de la decisión que se adopta en el último fundamento jurídico, el cuarto (al que el fallo se remite), en el que se modulan los efectos de la nulidad del precepto legal cuestionado que, como regla, sigue a un pronunciamiento de declaración de inconstitucionalidad de ese precepto como el que se contiene en la sentencia.

Como ya tuve ocasión de exponer en el voto particular que formulé a la STC 133/2022, de 25 de octubre, el Tribunal Constitucional viene realizando –desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, aunque con no pocas excepciones y entre las últimas las SSTC 94/2017, de 6 de julio; 113/2017, de 16 de octubre, y 52/2018, de 10 de mayo, ciertamente sobre impuestos no estatales– una interpretación extensiva de sus facultades, al proceder sin expresa habilitación legal a limitar los efectos de sus sentencias que declaran la inconstitucionalidad de un precepto, especialmente en el caso de normas tributarias.

En efecto, es inequívoco que el art. 39.1 LOTC anuda la nulidad a la declaración de inconstitucionalidad de la norma legal, pero también es cierto que este tribunal, como decimos, desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, ha introducido la práctica de modular en ocasiones los efectos de la declaración de nulidad. No obstante, aunque la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad pueda no ser absoluta, lo cierto es que la regla de principio debe ser que la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal lleva aparejada su nulidad, lo que supone la definitiva y total eliminación de esa norma del ordenamiento jurídico, como si nunca hubiera existido. Esta regla general únicamente puede ceder en casos excepcionales, determinados por la necesidad de evitar las consecuencias indeseables que podrían derivarse de no limitar los efectos de la declaración de nulidad. Dicho de otro modo, en esos casos excepcionales se trata de

preservar en los bienes o valores que este tribunal considera constitucionalmente relevantes, lo que justifica la desvinculación entre inconstitucionalidad y nulidad o la modulación del alcance de esta.

No creo que esto suceda en el presente caso, en el que la limitación de efectos de la sentencia opera simplemente como una suerte de cláusula de estilo, ya habitual, reitero, en las sentencias de este tribunal que declaran la inconstitucionalidad de normas tributarias, aunque es verdad que con expresiones diferentes, en algún caso poco claras o poco definidas sobre la limitación temporal de efectos extendiendo la intangibilidad de situaciones jurídicas afectadas por la sentencia de inconstitucionalidad.

En este caso, en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia se considera que, por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), no cabe que se revisen las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, lo que no plantea problema alguno [arts. 161.1 a) CE y 40 LOTC]. A lo anterior, sin embargo y con la solitaria apelación a la seguridad jurídica, se añaden las resoluciones administrativas firmes, a las que se equiparan las liquidaciones del impuesto de sociedades que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.

A mi juicio resulta evidente que la desnuda invocación del principio de seguridad jurídica, sin mayor concreción, no puede justificar esa limitación de efectos, ni siquiera en uso del considerable margen de apreciación que el Tribunal se ha otorgado a sí mismo en relación al que, en principio y con arreglo a lo dispuesto en su Ley Orgánica, parecía un inexorable vínculo entre inconstitucionalidad y nulidad de sus sentencias estimatorias de procesos de declaración de inconstitucionalidad. La mera invocación de la seguridad jurídica resulta insuficiente para justificar la inamovilidad de las situaciones administrativas en los términos definidos por la sentencia.

En primer lugar, la limitación de efectos de la sentencia es la consecuencia que esta asocia a la actitud de aquel contribuyente que cumplió con la norma, confiando en su presunción de constitucionalidad. Por eso mismo, no era razonable exigirle una actitud beligerante o de desconfianza respecto a su aplicación, bajo la amenaza de que, de no hacerlo así, va a ver roto el vínculo legal entre inconstitucionalidad y nulidad. Es como si se insinuase que el contribuyente que no discutía la existencia de su obligación debería, en una suerte de juicio retrospectivo, haber sabido que la norma iba a ser declarada inconstitucional y haber ajustado su conducta a esa convicción combatiendo sus actos de aplicación. Resulta entonces que el invocado principio de seguridad jurídica, proyectado sobre las circunstancias del caso, significa, lisa y llanamente, que la inconstitucionalidad de la norma tributaria no tiene ninguna consecuencia para aquellos que se aquietaron en su aplicación.

No parece que ese resultado pueda reputarse justo. Y no debe olvidarse que, junto al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la Constitución también consagra la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE) y determina asimismo que el sistema tributario debe ser justo (art. 31.1 CE). Una justicia tributaria que se pone en entredicho cuando se hace de peor condición a quienes no cuestionaron la aplicación de una norma tributaria, confiando en la corrección de la decisión del legislador, frente a quienes optaron por su impugnación.

No pongo en discusión que, en determinados supuestos y atendiendo a las circunstancias concurrentes, resulte necesario limitar o modular los efectos de la declaración de nulidad de la norma (que es el modo ordinario de reparación de su inconstitucionalidad), mediante la aplicación de criterios objetivos que conduzcan a la adecuada ponderación de los bienes y valores en presencia dignos de protección constitucional.

Esa ponderación, como he expuesto, está ausente en el presente caso.

Y en este sentido emito mi voto particular.

Madrid, a diecinueve de enero de dos mil veinticuatro.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—  
Firmado y rubricado.